




Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Pisa

**“PERCORSO DI AGGIORNAMENTO PER REVISORI  
LEGALI 2020”**

**LA REVISIONE DELLE  
IMMOBILIZZAZIONI  
PROFILI METODOLOGICI ED OPERATIVI**

Dott. Pasquale Romano

PISA, 27.11.2020



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Pisa

**IL CONTESTO DI RIFERIMENTO**

**“COVID-19: OIC 16 e OIC 24 - Modifica del metodo di  
ammortamento delle immobilizzazioni materiali e  
immateriali”.**

A metodo a **quote costanti**, (OIC 16, par. 65)

B metodo **per unità di prodotto**, (OIC 16, par. 66)

3

Dott. Pasquale Romano




Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Pisa

**PROGRAMMA**

- 1) **ASSERZIONI**
- 2) **ANALISI SCI E IDENTIFICAZIONE DEI  
RISCHI DI REVISIONE**
- 3) **RISPOSTE DI REVISIONE**
- 4) **I RIFLESSI SULLA RELAZIONE DI  
REVISIONE**

2

Dott. Pasquale Romano



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Pisa

**OBIETTIVI DI REVISIONE  
LE IMMOBILIZZAZIONI - ASSERZIONI**

**L'iscrizione in bilancio di un cespite , a  
quali ASSERZIONE si riferisce?**

A) cespite **esiste**

B) che il suo **valore** di bilancio è relativo al costo al netto degli  
**ammortamenti** e di eventuali **svalutazioni**

C) **valore non è superiore al suo valore recuperabile.**

4

Dott. Pasquale Romano

### OBIETTIVI DI REVISIONE LE IMMOBILIZZAZIONI - ASSEZIONI

| ASSEZIONE          | OBIETTIVO   | OPERATIVAMENTE  |
|--------------------|---|---|
| <b>Completezza</b> | Verificare che TUTTE le immobilizzazioni siano state contabilizzato in bilancio | Tutte le <b>acquisizioni e le alienazioni</b> sono appropriatamente e completamente registrate; i <b>costi per manutenzioni</b> non incrementativi sono esclusi dal valore; le attività materiali ed immateriali <b>sono state ammortizzate mediante accettabili metodi di ammortamento e vita utile.</b> |
| <b>Esistenza</b>   | Verificare che le immobilizzazioni espote in bilancio esistano fisicamente      | I costi di sviluppo si riferiscono a PJ realizzati; l'avviamento è relativo a business combination; gli oneri pluriennali soddisfano i requisiti della capitalizzabilità.   |
| <b>Valutazione</b> | Verificare che la società valorizzi le immobilizzazioni secondo corretti OIC    | Ammortamenti e svalutazioni per perdite di valore sono stati correttamente determinati;   |

5

Dott. Pasquale Romano

### RISCHI DI REVISIONE COMUNEMENTE IDENTIFICATI PER LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

**ESEMPI**

- attività immateriali non iscritte in modo accurato (A).
- ammortamenti e ammortamenti accumulati di un'attività immateriale non rilevati accuratamente (A).
- perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni non valutate in modo adeguato (V).

7

Dott. Pasquale Romano

### RISCHI DI REVISIONE COMUNEMENTE IDENTIFICATI PER LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

**ESEMPI**

- incrementi patrimoniali**
  - non completamente identificati (C, E)
  - non registrati nel corretto periodo (A).
- ammortamenti e ammortamenti accumulati** non rilevati accuratamente (A, V)
- cessioni** di immobili, impianti e macchinari non registrate in modo completo (E)
- immobili, impianti e macchinari **costruiti internamente** non rilevati accuratamente (A).
- difficoltà nel riscontro dei dati contabili con l'**esistenza fisica** dei cespiti (E)

6

Dott. Pasquale Romano

### IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI (RES)

### RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

rischio che il bilancio sia  
significativamente errato prima di  
essere sottoposto a revisione (R.E.S.)

Rischio  
intrinseco

Rischio di  
controllo

8

Dott. Pasquale Romano

### VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO IMMOBILIZZAZIONI STRUMENTI




- **colloqui** con il management e il personale della società;
- **esame dell'informazione Finanziaria** mediante l'individuazione di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura, identificando ed approfondendo le fluttuazioni o le relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi (c.d. analisi comparativa o analytical review);
- **osservazioni e ispezioni**, ad esempio di documenti societari e di fonti esterne all'impresa, quali i libri sociali, le comunicazioni interne all'azienda, la reportistica direzionale, le analisi svolte dagli organi volti al presidio dei rischi.

9

Dott. Pasquale Romano

### COMPRESIONE DEL S.C.I. "IMMOBILIZZAZIONI" VALUTAZIONE DEL RISCHIO INERENTE



| Fonte del RISCHIO  | Prob.tà | Impatto potenziale | Punteggio combinato | Rischio significativo |
|--|---------|--------------------|---------------------|-----------------------|
| Annullamento di un contratto di lavorazione pluriennale: perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni non valutate in modo adeguato (V)                   | 5       | 5                  | 25                  | ALTO                  |
| nella verifica fisica degli imballaggi a rendere dislocati presso clienti: difficoltà nel riscontro dei dati contabili con l'esistenza fisica dei cespiti (E). | 4       | 2                  | 8                   | MEDIO                 |

| RISCHIO                  | PROBABILITA'      | IMPATTO       |
|--------------------------|-------------------|---------------|
| Esistenza/Manifestazione | 1.Remoto          | 1.Immateriale |
| Dritti e obblighi        | 2.Poco probabile  | 2.Minore      |
| Completezza              | 3.Probabile       | 3.Moderato    |
| Valutazione              | 4.Molto probabile | 4.Maggiore    |
| Classificazione          | 5.Quasi certo     | 5.Materiale   |


COMMENTO SU RISCHIO INERENTE

|       |       |      |
|-------|-------|------|
| BASSO | MEDIO | ALTO |
|-------|-------|------|

11

Dott. Pasquale Romano

### VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO IMMOBILIZZAZIONI CASISTICA



| Circostanza  | Rischio INTRINSECO   |
|--|--|
| ✓la programmazione di operazioni di ristrutturazione aziendale (cambiamento mercati, trasferimento stabilimenti) | che possono comportare una modifica al valore recuperabile/vita utile dei cespiti;                           |
| ✓l'operatività in settori economici in contrazione   | Possibile rischio di perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni;                                      |
| ✓presenza di indicatori che possono far sorgere dubbi sulla continuità aziendale e                               | che conseguentemente possono minare la possibilità di recuperare il valore di tutte le attività immateriali; |
| ✓immobilizzazioni detenute da terzi (conto lavoro)   | Possibili rischi sull'esistenza dei cespiti che sarebbero al di fuori del controllo della società;           |
| ✓la presenza di operazioni, acquisto/cessione di cespiti con parti correlate.                                    | rischi sulla valutazione del cespite   |

10

Dott. Pasquale Romano

### VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO IMMOBILIZZAZIONI



**livello di rischio di controllo viene valutato:**

BASSO

quando le procedure di conformità hanno confermato **l'effettivo funzionamento** del controllo specifico su cui il revisore ha pianificato di fare affidamento, per ottenere parte degli elementi probativi;

MEDIO

Quando il controllo è **configurato adeguatamente**, ma il revisore ha deciso di non fare affidamento su di esso, pianificando di svolgere unicamente procedure di validità

ALTO

quando i **controlli non sono configurati** o, dopo aver svolto le procedure di conformità, sono **risultati inefficaci**

12

## VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO IMMOBILIZZAZIONI

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Pisa

**A) RILEVAZIONE DELLE PROCEDURE ADOTTATE DALLA SOCIETA'**

A.1. Osservazione diretta del funzionamento delle procedure;  
 A.2. Questionari ed interviste al personale dipendente;  
 A.3. Lettura dei manuali di procedure.

**B) RAPPRESENTAZIONE DELLE INFORMAZIONI RACCOLTE**

La rappresentazione delle procedure mediante *FLOW-CHARTS* fornisce una descrizione analitica e sistematica del loro effettivo funzionamento.

**C) EFFETTUAZIONE DEI TEST DI CONFORMITA'**

Accertamento della corrispondenza tra quanto rilevato dal revisore e l'effettivo funzionamento delle procedure aziendali.

**D) VALUTAZIONE DEL S.C.I.**

Il revisore rivisita analiticamente i singoli passaggi della procedura individuandone i punti di forza e di debolezza.

**13**

Dott. Pasquale Romano

## VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

Rischio intrinseco

Rischio di controllo

**Rischio di Errori Significativi**

base per la determinazione delle PROCEDURE

- **Natura**
- **Tempistica**
- **Estensione**

**15**

Dott. Pasquale Romano

## VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO IMMOBILIZZAZIONI

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Pisa

- ✓ Struttura della direzione amministrativa proporzionata rispetto alle dimensioni dell'azienda.
- ✓ Corretta separazione di ruoli e di responsabilità all'interno della direzione amministrativa.
- ✓ Esistenza di un organigramma che fissi in modo chiaro i compiti attribuiti ad ogni dipendente ed indichi il relativo livello di autonomia decisionale.
- ✓ Azione di direzione e di controllo effettivamente svolta dai responsabili della funzione amministrativa.
- ✓ Presenza di procedure automatizzate che prevedano controlli incrociati sull'operato del personale dipendente.
- ✓ Esistenza di procedure aziendali scritte e di mansionari per ogni figura professionale operante all'interno della struttura amministrativa.
- ✓ Qualificazione professionale del personale dipendente.

**14**

Dott. Pasquale Romano

## RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI LE IMMOBILIZZAZIONI

| Asserzione         | Obiettivo   | Procedura di revisione   | Quando        |
|--------------------|---|--|---------------|
| <b>Completezza</b> | Verificare che la società abbia contabilizzato in bilancio <b>TUTTE</b> le immobilizzazioni | Analisi del libro cespiti<br>Verifica inventariale                           | Final<br>Prel |
| <b>Esistenza</b>   | Verificare che le immobilizzazioni espote in bilancio esistano                              | Analisi del libro cespiti<br>Verifica inventariale<br>Circularizzazione      | Final<br>Prel |
| <b>Valutazione</b> | Verificare che la società valorizzi le immobilizzazioni secondo corretti OIC                | Analisi del libro cespiti<br>Verifica inventariale<br>Ricalcolo ammortamenti | Final<br>Prel |

**16**

Dott. Pasquale Romano

**RISPOSTE DI REVISIONE  
INVENTARIO**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Pisa

Qualora le immobilizzazioni siano **significative** nell'ambito del bilancio, il revisore **deve** acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:

**la conta fisica**

Con l'INVENTARIO si ottiene EVIDENZA:

- i risultati della **conta fisica**
- la presenza di eventuali merci **obsolete o danneggiate** tra le rimanenze
- il rispetto delle procedure interne relativamente alla conta fisica

**17**

**Dott. Pasquale Romano**

**RISPOSTE DI REVISIONE  
ANALISI DEL LIBRO CESPITI**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Pisa

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
| <p>1. Verificare la <b>documentazione a supporto</b> delle acquisizioni intervenute nell'esercizio:</p> <p>a. per acquisti da terzi:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ordini, bolle e fatture di acquisto di beni</li> <li>2. ordini e fatture per prestazioni di terzi</li> <li>3. contratti e/o atti notarili per i beni immobili</li> <li>4. stati di avanzamento lavori per costruzioni in corso</li> </ol> <p>b. per produzione interna:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ordini, bolle e fatture di acquisto dei materiali utilizzati</li> <li>2. buoni di prelievo da magazzino per consumi interni, correttamente valorizzati</li> <li>3. distinte delle ore di lavoro impiegate</li> <li>4. analisi e conteggi relativi all'assorbimento dei costi indiretti, accertandone la congruità.</li> </ol> |  |  |  |
| 2. Analizzare criticamente i costi capitalizzati nell'esercizio  |  |  |  |
| 3. Verificare la <b>documentazione a supporto dei decrementi</b> intervenuti nell'esercizio per vendite e <b>eliminazioni</b> :  |  |  |  |
| a) offerte ricevute dai terzi acquirenti   |  |  |  |
| b) fatture di vendita e bolle di accompagnamento emesse  |  |  |  |
| c) verbali di distruzione per beni eliminati fisicamente   |  |  |  |
| 4. Verificare la <b>correttezza dei conteggi</b> e della rilevazione contabile degli effetti economici conseguenti le vendite e le <b>eliminazioni</b> delle immobilizzazioni:   |  |  |  |
| a) identificazione del costo storico e del fondo ammortamento e loro storno contabile  |  |  |  |
| b) quantificazione della plusvalenza o minusvalenza realizzata.  |  |  |  |
| 5. Verificare i <b>conteggi e la adeguatezza dello stanziamento di ammortamenti per l'esercizio</b>  |  |  |  |
| 6. Accertare la <b>adeguatezza delle aliquote di ammortamento</b> utilizzate nell'esercizio con riferimento alla presunta vita utile tecnico-economica dei cespiti di riferimento  |  |  |  |

**19**

**Dott. Pasquale Romano**

**RISPOSTE DI REVISIONE  
ANALISI DEL LIBRO CESPITI**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Pisa

| Procedure di revisione  | S/<br>N/A | W/<br>P |
|---|-----------|---------|
| 1. Predisporre un <b>prospetto</b> che analizzi i movimenti intervenuti nell'esercizio per ciascun raggruppamento merceologico: |           |         |
| <b>1. per il costo storico:</b>   |           |         |
| 1. saldo all'inizio dell'esercizio  |           |         |
| 2. acquisizioni   |           |         |
| 3. eliminazioni e vendite   |           |         |
| 4. riclassificazioni interne  |           |         |
| 5. saldo alla fine dell'esercizio   |           |         |
| <b>2. per il fondo ammortamento:</b>  |           |         |
| 1. fondo all'inizio dell'esercizio  |           |         |
| 2. stanziamenti   |           |         |
| 3. utilizzo fondo per eliminazioni e vendite  |           |         |
| 4. riclassificazioni interne  |           |         |
| 5. fondo alla fine dell'esercizio   |           |         |
| <b>1. Quadrare:</b>   |           |         |
| a) il costo storico ed il fondo ammortamento all' <b>inizio</b> dell'esercizio con il <b>bilancio precedente</b>                |           |         |
| b) lo stanziamento di ammortamenti dell'anno con il <b>conto economico</b>  |           |         |
| c) il <b>costo storico</b> ed il <b>fondo ammortamento</b> alla fine dell'esercizio con il bilancio                             |           |         |
| d) il costo storico, lo stanziamento di ammortamenti ed il fondo con il libro dei cespiti ammortizzabili.                       |           |         |

**18**

**Dott. Pasquale Romano**

**RISPOSTE DI REVISIONE  
ANALISI DEL LIBRO CESPITI**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Pisa

|   |  |  |  |
|---|--|--|--|
| <p>9. Accertare l'<b>esistenza fisica</b> dei beni iscritti in bilancio:</p> <p>a. sulla base di sopralluoghi effettuati presso i locali ed i reparti produttivi della società cliente, rilevando le caratteristiche dei beni presenti e riscontrandoli con il sistema di scritture contabili o extracontabili</p> <p>b. ottenendo eventuale <b>conferma da parte di terzi</b> per beni di proprietà della società presso di loro o per beni di loro proprietà presso la società.</p> |  |  |  |
| 10. Sulla base di sopralluoghi effettuati presso i locali ed i reparti produttivi della società, accertare la presenza di eventuali macchinari, impianti, ecc. <b>non utilizzati in tutto o in parte.</b>   |  |  |  |
| 11. Indagare sulla temporaneità o meno del fenomeno sulla base di colloqui con i responsabili della programmazione e della produzione. Quantificare il valore netto patrimoniale dei beni non utilizzabili in via definitiva ed accertare che essi siano esposti in bilancio al minore fra questo ed il loro <b>valore netto di realizzazione.</b>  |  |  |  |
| 12. Accertare la presenza presso i locali o i reparti produttivi della società di beni che risultano in uso sulla base di contratti:  |  |  |  |
| a) di leasing   |  |  |  |
| b) di affitto.  |  |  |  |

**20**

**Dott. Pasquale Romano**

**I RIFLESSI SULLA RELAZIONE DI REVISIONE**

Esempi di giudizio con rilievi in presenza di errori significativi relativi alle immobilizzazioni

| ESEMPIO DI RILIEVO  | ESEMPIO DI PARAGRAFO CON ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO  |
|---|---|
| <p>La società ha <b>sospeso gli ammortamenti</b> degli impianti a seguito del lockdown, con un risparmio di costi per <b>ammortamenti</b> di euro 100 che ha determinato un miglioramento del risultato d'esercizio e del patrimonio netto di euro 70, al netto dell'effetto fiscale.</p> | <p>La società non ha calcolato gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali per il periodo di messa in Cassa integrazione del personale dipendente. I Principi contabili di riferimento prevedono che le immobilizzazioni materiali, anche se non utilizzate, siano comunque ammortizzate se pronte per l'uso. Tale aspetto rappresenta pertanto una deviazione dai Principi contabili di riferimento. Conseguentemente al 31.12.20:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>le immobilizzazioni sono <b>sovrastimate</b> di euro 100;</li> <li>gli ammortamenti sono <b>sottostimati</b> di euro 100;</li> <li>il risultato dell'esercizio ed il PN sono sovrastimati di euro 70</li> </ul>  |
| <p>La società, pur in presenza di <b>significative perdite operative</b>, non ha svolto una verifica del <b>valore recuperabile</b> delle immobilizzazioni materiali, ritenendo che non sussistessero indicatori di perdita durevole delle immobilizzazioni.</p>                          | <p>Nel bilancio al 31 dicembre 2020 sono iscritte immobilizzazioni materiali per un importo di euro 100. Gli amministratori, pur in presenza di perdite operative nell'esercizio in corso e nel precedente, non hanno determinato il valore recuperabile delle immobilizzazioni materiali al 31 dicembre 2020 ai fini di determinare la presenza di perdite di valore rispetto al valore contabile.</p> <p>A nostro avviso, la presenza di perdite operative rappresenta un indicatore di una potenziale perdita durevole di valore delle quali la società avrebbe dovuto determinare il valore recuperabile da confrontare con il loro valore contabile.</p> <p>Tale aspetto rappresenta una deviazione dai Principi contabili i cui eventuali effetti sul valore delle immobilizzazioni e sul patrimonio netto al 31.12.20, e sul risultato d'esercizio dell'esercizio chiuso in tale data, non sono da noi quantificabili.</p> |

**I RIFLESSI SULLA RELAZIONE DI REVISIONE**

Esempi di possibili **rilievi per limitazioni** alle procedure di revisione relativi alle immobilizzazioni.

| ESEMPIO DI RILIEVO  | ESEMPIO DI PARAGRAFO CON ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO  |
|---|---|
| <p>La società ha modificato nel corso dell'anno la <b>vita utile</b> di un impianto senza fornire adeguata documentazione. A seguito dell'osservazione, gli amministratori hanno commissionato <b>una perizia</b> che alla data di deposito della relazione del revisore non è ancora stata resa disponibile.</p> | <p>La società nell'esercizio 2020 ha modificato l'originario piano di ammortamento dell'impianto di produzione, a seguito di una stimata vita utile residua maggiore di tale cespite.</p> <p>La documentazione predisposta dalla società a supporto della variazione di stima non è da noi ritenuta adeguata in quanto non sufficientemente dettagliata e <b>mancante di perizie di terzi qualificati</b>. Tale circostanza non ci ha consentito di ottenere sufficienti e appropriati elementi probativi a supporto della ragionevolezza del cambiamento di stima.</p> |
| <p>Il revisore non è stato in grado di effettuare la verifica dell'esistenza fisica dei cespiti siti in alcuni negozi a causa della impossibilità di accedervi durante il lockdown.</p>   | <p>Nelle immobilizzazioni materiali sono iscritti cespiti situati presso i negozi di ...per i quali non siamo stati in grado di verificare l'esistenza tramite ispezioni fisiche per ragioni di forza maggiore. Tale circostanza non ci ha consentito di ottenere sufficienti e appropriati elementi probativi a supporto dell'esistenza di tali cespiti</p>  |

**I RIFLESSI SULLA RELAZIONE DI REVISIONE**

Esempi di giudizio con rilievi in presenza di errori significativi relativi alle immobilizzazioni

| ESEMPIO DI RILIEVO  | ESEMPIO DI PARAGRAFO CON ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO  |
|---|---|
| <p>La società ha capitalizzato costi di natura straordinaria per un ammontare pari a euro 300 senza dimostrarne l'utilità futura.</p> | <p>La società nel bilancio al 31.12.20 ha capitalizzato alcuni costi ritenendo adeguata una ripartizione degli stessi in più esercizi. Tali costi riguardano principalmente le incentivazioni per la riduzione del personale, i costi relativi al campionario, studi e spese pubblicitarie.</p> <p>Poiché l'utilità pluriennale di tali costi <b>non è stata dimostrata</b>, riteniamo che l'iscrizione di tali voci fra le attività non risponda ad una corretta applicazione di PC.</p> <p>Per effetto di tali capitalizzazioni il <b>risultato dell'esercizio</b> e il <b>PN</b> risultano sopravvalutati per euro... al netto dell'effetto fiscale calcolato alle aliquote in vigore.</p> |

Dott. Pasquale Romano

**GRAZIE PER L'ATTENZIONE**

Dott. Pasquale Romano